

Класифікація господарських процесів як передумова ефективної облікової політики підприємства

В статті запропоновано підхід до формування облікової політики підприємства, в якому вихідним моментом є класифікація господарських процесів підприємства. В класифікації згруповано різноманітні по змісту та цілям процеси, що відбуваються в різних сферах діяльності підприємства.

облікова політика, управлінське спрямування, господарські процеси, класифікація господарських процесів, сфери діяльності підприємства

Інформаційна функція господарського обліку є життєво важливою для будь-якого підприємства і базовою практично для всіх інших функцій управління. Тому цілеспрямована організація обліку, що засновується на поєднанні централізованого та децентралізованого підходів, визначає можливість інтегрування функцій в організаційних підрозділах, де безпосередньо проходять господарські процеси. Це дає змогу більш ефективно, ніж в умовах жорсткої централізації обліку, використовувати персонал, методи та технічні засоби управління.

Отже, проблема в її загальному вигляді полягає в тому, щоб поглибити взаємозв'язок функцій планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання в циклічному процесі управління підприємством. Вирішенню цієї проблеми має бути підпорядкована й облікова політика підприємства, яка представлена сукупністю способів, методів, процедур ведення обліку з метою складання фінансової звітності [1, с. 6].

В рамках загальноприйнятого, бухгалтерського, підходу до облікової політики розроблено методичний підхід до її формування, зміст якого складають такі питання, як визначення рівнів формування облікової політики та її співвідношення з економічними інтересами суб'єктів [3, с. 524, 530]; виділення елементів облікової політики [4]; поділ на етапи, визначення об'єктів облікової політики, вибір елементів облікової політики стосовно визначених об'єктів, документальне оформлення; впровадження облікової політики, контроль за її дотриманням [2, с. 10].

Одержані в останніх дослідженнях і публікаціях результати в більшості виходять із того, що облікова політика – виключно бухгалтерська проблема і це обумовлює розуміння її спрямованості та суті. Існуючі наукові дослідження практично не пов'язані з вирішенням вищезазваної проблеми в її загальному управлінському значенні, і це робить підхід до формування облікової політики обмеженим, несистемним. Більш того, підхід викликає ряд зауважень, оскільки він передбачає тільки варіантні рішення нормативного характеру, що призводить до негативних наслідків у вигляді втрачених можливостей.

Однією з причин такого фрагментарного підходу до вирішення проблеми формування облікової політики є те, що він не спирається на підприємство як систему економічних об'єктів, зокрема, процесів, не впливає з них, не враховує їхню класифікацію. Але, всупереч тому, ми вважаємо господарські процеси і проблеми, що виникають під час їх здійснення, вихідним моментом для всіх наступних питань формування облікової політики як складової довгострокової програми економічного

розвитку підприємства.

Саме тому мета статті полягає у розробці такої класифікації господарських процесів підприємства, яка б розкривала його як сукупність економічних об'єктів, та створенні на цьому підґрунті можливостей визначення ключових питань облікової політики стосовно окремих сфер діяльності промислового підприємства.

Ми вважаємо за необхідне застосування системного підходу до побудови облікової політики, тобто розуміємо облікову політику як довгострокову програму рішень, які мають визначати найбільш актуальні сторони функціонування системи управління підприємством і за своїм змістом повинні бути спільними для всіх функцій управління.

Системний підхід до формування облікової політики, в свою чергу, вимагає використання системної методології, тобто впорядкованого, поетапного підходу до її створення. Першим етапом такого підходу, на нашу думку, має бути декомпозиція підприємства як складної системи. В економічній літературі існує три основних підходи до декомпозиції системи підприємства: ресурсний, процесний та організаційний [5, с. 60].

Є декілька причин, з яких при формуванні облікової політики доцільно віддавати перевагу процесному підходу до класифікації. Більшість управлінських проблем виникають у підприємств у зв'язку з господарськими процесами, які призводять до використання ресурсів, одержання доходів, створення фінансових результатів. Вони різноманітні за своїм економічним змістом, і це потребує виділення в їх складі однорідних сукупностей, стосовно яких існують принципово різні цілі та засоби їх досягнення, а відтак і проблеми, що мають бути вирішені в межах облікової політики. До того ж, таке переконання ґрунтується на дослідженнях попередників. В роботах [8, 11, 12] ми зустрічаємо думку, що переконує нас у доречності процесного підходу до декомпозиції підприємства для цілей облікової політики. Автори звертають увагу на такі факти:

- обліковий запис по дебету одного рахунку та по кредиту іншого є динамічним в усіх без виключення випадках, тобто, він відображає сам процес в динаміці: зміни в засобах та джерелах - це в чистому вигляді процес, їхня динаміка, а залишки на рахунках характеризують названі об'єкти в статичі;
- не можна управляти власно ресурсами, які не піддаються управлінню через нездатність сприйняти управлінські команди;
- управляти можна лише людьми, а через них – процесами, це дає змогу автору стверджувати, що саме процеси є об'єктами управління.

Саме тому класифікація господарських процесів в рамках різних сфер діяльності підприємства як певних сукупностей має бути першим кроком на шляху вироблення облікової політики.

В навчальній літературі з теорії бухгалтерського обліку класифікація господарських процесів, по сутності, зведена до виділення трьох їх видів: постачання, виробництва, збуту [3, с. 260; 6, с. 39; 7, с. 30]. Але такий поділ дає лише саме загальне уявлення про господарські процеси, достатнє для вивчення цього курсу. У реальному господарському житті їх перелік значно ширше, а самі процеси набагато складніші. Саме в рамках процесів відбуваються окремі господарські операції, які призводять до зміни форм засобів, зміни видів джерел, виникнення нових джерел і т.д. Отже, в такій класифікації не розкрито різноманіття господарської діяльності та господарських операцій, що повинні бути охоплені при формуванні облікової політики.

Більш детально, ніж в навчальній літературі з обліку, класифікації господарських процесів досліджувались в дисертаціях, статтях та монографіях різних авторів [4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12]. Дослідження таких класифікацій, призначених для

різних цілей, показало, що важко чітко відокремити ресурси від економічних процесів. Наприклад, в розвиток вчення авторів про систему економічних об'єктів як процес кругообігу промислового капіталу, було розроблено дворівневу класифікацію об'єктів управління. В ній ресурси позначені як об'єкти першого порядку, а їх деталізація в об'єктах другого порядку є саме класифікацією процесів відповідних стадій кругообігу капіталу, які змінюють його форму [8, с. 44-45].

Характерним є підхід, при якому в єдину класифікаційну сукупність зведено ресурси, процеси, витрати та результати [9, с. 101]. Цей підхід ігнорує важливі для розробки облікової політики характеристики окремих об'єктів, включених в таку, так би мовити, універсальну класифікацію. Для досягнення поставлених нами цілей означена класифікація залишається поверхневою, і, як наслідок, є непридатною для подальшого практичного застосування.

Також існує підхід, який застосовує поєднання класифікаційних ознак: він об'єднує групування процесів по двох критеріях: по видах (технічна підготовка, матеріальне забезпечення і т. ін.) і по стадіях (стадія зародження, стадія здійснення, стадія завершення) [10, с. 21-24]. Такий підхід має обмежене застосування: для формування облікової політики ми не повинні об'єднувати такі принципово різні класифікаційні ознаки.

Для цілей бухгалтерського обліку, крім вищезазначеного поділу господарських процесів в обліковій літературі на три види, застосовується поділ доходів, витрат та фінансових результатів за видами діяльності. Підприємство здійснює діяльність, яка, в свою чергу, складається з господарських процесів та операцій. Діяльність при її відображенні в бухгалтерському обліку поділяється на звичайну, надзвичайну, операційну, фінансову, інвестиційну іншу і т. п.

Такий погляд на поділ діяльності, а відтак і процесів, які її складають, закріплено в П(С)БО та Плані рахунків. На нашу думку, така класифікація є доречною для ведення поточного фінансового обліку та складання звітності, але не є достатньо деталізованою для цілей розробки облікової політики в тому її розумінні, яке нами сформульовано вище.

В напрямку удосконалення класифікації господарських процесів промислового підприємства існують роботи, в яких зроблено суттєвий крок до розробки розгорнутої і всеохоплюючої класифікації процесів на підприємстві. Поставивши за мету дослідити ресурси, як основний об'єкт зловживань та втрат на підприємстві, автор підкреслює, що загроза безпеки збереження ресурсів виникає лише у зв'язку зі здійсненням господарських процесів [11, с. 57]. Саме в цій роботі автор класифікував господарські процеси з таким ступенем деталізації, який, на нашу думку, дозволяє розробляти та використовувати в практичній діяльності облікову політику, що максимально спирається на особливості підприємства як єдиної системи економічних об'єктів, зокрема, господарських процесів.

Автор поклав в основу класифікації процесів три основні ознаки: зміст та цільову спрямованість, склад, стадії здійснення. В класифікації відокремлено різноманітні по змісту та цілям процеси, що відбуваються в різних сферах діяльності підприємства. Серед сфер діяльності виділено такі процеси, як інвестиційний, поточного фінансового забезпечення, матеріального, технічного забезпечення, конструкторсько-технологічного забезпечення, сфера виробничого обслуговування, виробництва, збуту а також інші процеси неназваних сфер.

Проте, на недоліки такої класифікаційної сукупності вказується в роботі, автор якої вважає доречним доповнити класифікацію неврахованими процесами у сфері матеріального забезпечення [12, с. 67]. Поряд з процесом придбання, зберігання, використання та реалізації автор пропонує виділити окремо неврахований процес

формування власних витрат сфери матеріального забезпечення. До таких він пропонує відносити витрати по таких напрямках: заготівельні, транспортні, пов'язані зі зберіганням та доставкою матеріалів до місця використання, реалізаційні витрати.

Ми погоджуємось з таким уточненням і приймаємо для визначених нами цілей облікової політики саме таку класифікацію. Розгорнуту класифікацію за ознакою змісту та цільової спрямованості процесів, в якій міститься узагальнення та розвиток попередніх результатів, зображено на рисунку 1. Вважаємо, що саме така деталізація достатньо повно відображає специфіку окремих сфер діяльності і може бути вихідним положенням для створення системної програми облікової політики, орієнтованої на вирішення важливих проблем життєдіяльності підприємства, в тому числі, формування політики функціонування системи управління.

Слід зауважити, що підхід розрахований на великі підприємства, що мають різні види діяльності, зазначені на рис. 1. Але малі та інші підприємства можуть обрати, точніше, використати сам принцип підходу, іншими словами, обрати для конкретних цілей формування політики тільки ті її питання, які впливають з діяльності цих підприємств.

Необхідно зауважити, що початковим у сукупному процесі економічної діяльності є процес формування капіталу, коли засновники підприємства інвестують в його діяльність визначений статутними документами капітал в формі грошей або конкретних засобів виробництва, що створює стартові умови його життєдіяльності.

Розглянуті процеси, що являють собою сфери діяльності підприємства, здійснюються під впливом системи управління як окремого специфічного виду діяльності. На рівні підрозділів, які безпосередньо ведуть господарську діяльність, управління здійснюється відповідними групами фахівців з планування, обліку, контролю, а на рівні вищої адміністрації – так званими штабними службами, що мають функціональну, предметну, матричну або іншу побудову.

В такому контексті мета облікової політики в її широкому, управлінському розумінні, полягає в сприянні ефективному функціонуванню системи управління в інтересах досягнення цілей, що ставить перед нею власник підприємства. Тому реалізація облікової політики передбачає раціональну організацію управлінського, в тому числі й облікового персоналу та цілеспрямоване використання багаточисельних методів, які притаманні функції обліку. І однією з таких цілей є формування та подання фінансової звітності, але не єдиною і головною.

Зміст статті дає підстави зробити такі висновки:

1. Процеси перетворюють ресурси в витрати, і, таким чином, переносять вартість ресурсів на продукт; процес перетворення є не наочним, але він, тим не менш, відбувається і в просторі, і в часі.

2. Саме процеси, а не ресурси, повинні розглядатись як об'єкт управління.

3. Наукову новизну складає сам підхід, в якому вихідним моментом формування облікової політики є класифікація господарських процесів.

4. Подальші дослідження проблеми пов'язані з визначенням актуальних для підприємства питань облікової політики як в їх загальному значенні, так і стосовно окремих сфер діяльності; формуванням альтернатив, які можуть стати предметом вивчення; виробленням системи критеріїв оцінки; вибору переважних альтернатив; виробленням стратегічної програми, як документа, що містить облікову політику.

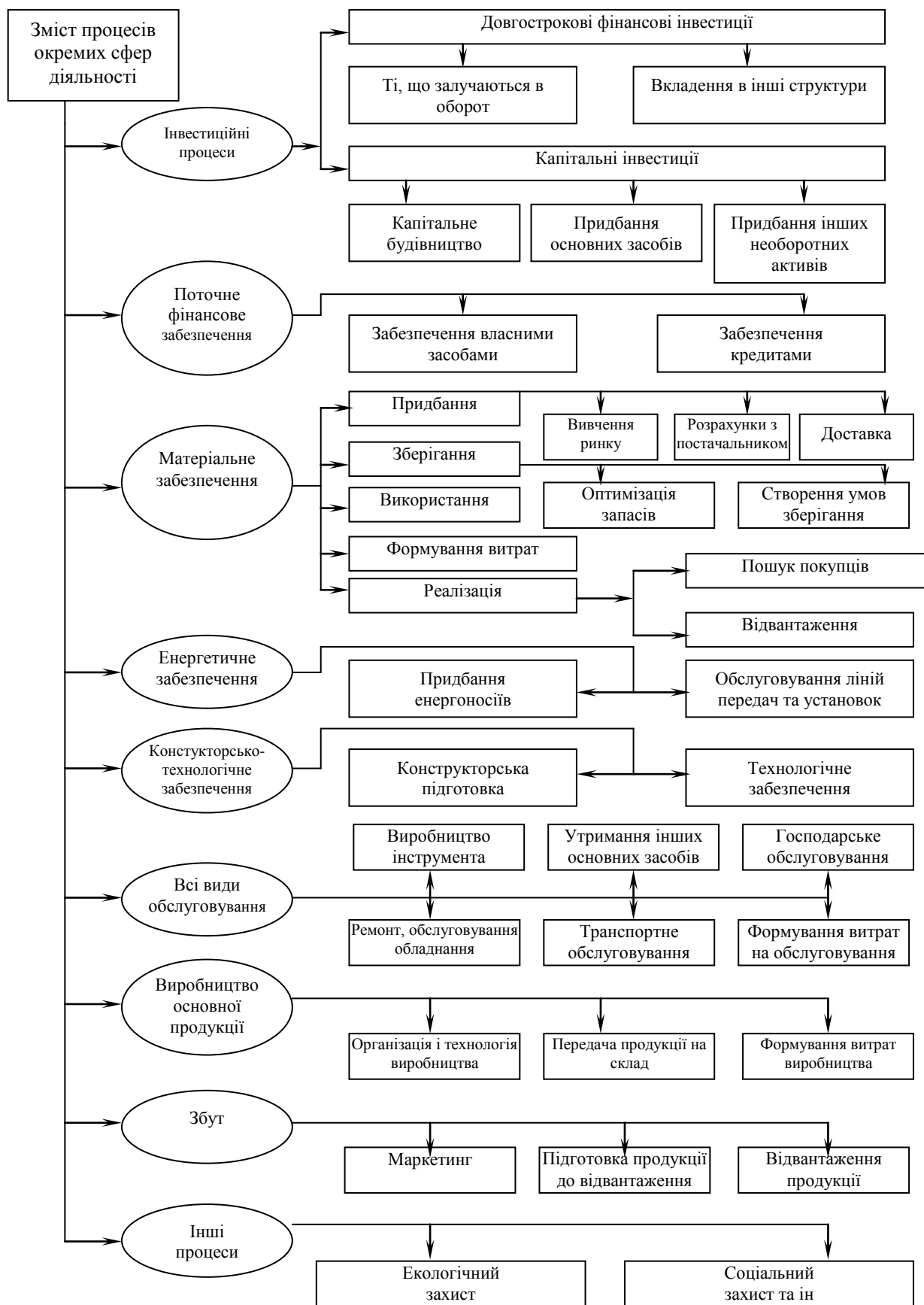


Рисунок 1 – Класифікація господарських процесів за змістом сфер діяльності для цілей формування облікової політики

Список літератури

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” №996 - XIV від 16.07.99. – 3б. систематизованого законодавства “Бухгалтерський облік. Хрестоматія». - 2001. - № 52/2.– С. 6–10.
2. Барановська Т.В. Облікова політика підприємства В Україні: Теорія і практика // Автореф ... канд. екон. наук: 08.06.04. – К.: Націон. аграрн. ун-т, 2005.–21 с.
3. Ф.Ф. Бутинець Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050606 "Облік і аудит". / Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
4. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). – Тернопіль: Економічна думка. 1999. – 422с.
5. Синицына Т.А. Оценка эффективности системы управления промышленным предприятием – целевой подход: Дис....канд. екон. наук: 08.06.01. – Одесса: 2004. – 211 с.
6. Кузмінський А.М., Кузмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підруч. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.
7. Моисеенко Г.И. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие. – М.: Финансы, 1979. – 232 с.
8. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б.И.Валуев, Л.П.Горлова, Е.Л.Зернов и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.
9. Суварно Р.В. Розвиток організації оперативного контролю економічної діяльності промислового підприємства: Дис....канд. екон. наук:08.06.02. - Одеса, ОГЕУ, 1998. – 169 с.
10. Зернов Е.Л. Управление процессами формирования себестоимости продукции на подготовительных стадиях производства // Дис...кан. екон. наук: 08.00.21. – Одесса: ОИНХ, 1998. – 155 с.
11. Паламарчук А.И. Принципы и формы интеграции функции учета в усилении экономической безопасности промышленных предприятий / Дис....канд. екон. наук:08.06.04. - Одесса, ОГЭУ, 2001. – 186 с.
12. Шурупов Г.В. Механизм управления материальным обеспечением производства – системный подход к развитию (на примере промышленных предприятий): Дис....канд. екон. наук: 08.06.01. - Одесса, ОГЭУ, 2004. – 199 с.

В статье предложен подход к формированию учетной политики предприятия, в котором исходным моментом является классификация хозяйственных процессов предприятия. В классификации сгруппированы разнородные по содержанию и целям процессы, которые происходят в различных сферах деятельности предприятия.

The approach to accounting policies forming of an enterprise is offered in this article, the starting position in which is classification of economic activities. Activities heterogeneous in content and purposes, which take place in different spheres of enterprise's work, are grouped in this classification.